

ISC  
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

گروه مدیریت مالی، واحد سبزواری، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزواری، ایران

گروه حسابداری، واحد سبزواری، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزواری، ایران

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCII-conf.ir

## رابطه تفاوت سود حسابداری و مالیاتی، جریان نقد عملیاتی و بدهی‌ها با ثبات سود

مبینا اسکندری<sup>ا</sup>، حجت اله آتشی گلستانی<sup>ب</sup>

<sup>ا</sup>گروه مدیریت مالی، واحد سبزواری، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزواری، ایران

<sup>ب</sup>استادیار، گروه حسابداری، واحد سبزواری، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزواری، ایران

نویسنده مسئول: مبینا اسکندری (mobina.es1377@gmail.com)

### چکیده:

سود حسابداری در واقع درآمد خالص یک واحد اقتصادی محسوب می‌شود. در اصل سودی است که پس از کسر هزینه‌های مختلف از کل درآمد کسب شده به دست می‌آید. سود حسابداری بر مبنای استانداردهای حسابداری و درآمد مشمول مالیات براساس رویه‌های منظم حسابداری و قوانین مالیاتی تعیین می‌شود. مبلغ اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات و همچنین جریان‌های نقد عملیاتی به عنوان معیارهایی از کیفیت سود در نظر گرفته می‌شوند. هدف این مقاله بررسی تاثیر مبلغ اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات، جریان نقد عملیاتی و سطح تعهدات به عنوان عوامل کنترل کننده ثبات سود است. یافته‌ها حاکی از آن است که مبلغ اختلاف سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات، و جریان نقد عملیاتی رابطه مثبت معنی‌داری با ثبات سود دارد. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد که سطح تعهدات قانونی شرکت‌ها با ثبات سود رابطه معنی‌داری ندارد. این نتایج دیدگاه‌های جدیدی در رابطه با پیش‌بینی سود و کیفیت سود ارائه می‌نماید.

**کلمات کلیدی:** اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات؛ اثر جریان مالی؛ سطح تعهدات قانونی؛ سود مستمر.

### ۱. مقدمه

سود نقش تعیین کننده‌ای در یک شرکت دارد و می‌تواند تداوم شرکت را حفظ کند و کارهای تجاری زیادی را برای توسعه کسب و کار آن انجام دهد. مدیران انتظار دارند که سود بالایی برای تعیین پاداش‌های دریافتی و برای صاحبان شرکت‌ها برای محاسبه سود سهام بدست آید. در غیر این صورت، برای کارکنان از نظر غرامت دریافتی، برای طلبکاری که امکان دریافت سود همراه با اصل وام را پیش‌بینی می‌کند و برای دولت از نظر مالیات؛ تداوم سود نشان دهنده توانایی شرکت در حفظ سود در طول زمان است [1]. سود یا بهره‌وری نقش حیاتی در شرکت‌ها ایفا می‌کند که می‌تواند ادامه حیات و توسعه آن‌ها را تضمین نماید. مطالعات مربوط به تئوری نمایندگی نشان می‌دهد که مدیران انگیزه‌های زیادی برای دستکاری سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات دارند، که این دستکاری می‌تواند باعث بروز اختلاف بین سود ثبت شده در دفاتر حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌شود. اختلاف سود محاسبه شده طبق دفاتر حسابداری با درآمد مشمول مالیات، توسط بسیاری از پژوهشگران با دلایل مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهشگران اهمیت اطلاعات مربوط به اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات را برای افراد سرمایه‌گذار، تحلیلگران و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی گزارش کرده‌اند. درک درآمد مستمر اساساً برطبق فاکتور سهم سنجیده می‌شود. اول اینکه درآمد دائم یا مستمر شرکت به عملکرد کلی شرکت مربوط است. تانگ و فرث (۲۰۱۲) اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات را نشانگر اختلافاتی میدانند که به احتمال زیاد ناشی از مدیریت سود، فرار از مالیات و اثر متقابل آنها می‌باشد. این اختلاف می‌تواند ریسک مدیریت سود و ارائه صورتهای مالی نادرست را افزایش دهد و در نتیجه، ریسک ذاتی و ریسک کلی حسابرسی بیشتر شده و باعث میشود حسابرسان زمان و تلاش بیشتری را صرف حسابرسی صورتهای مالی کنند، که این امر می‌تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود. بنابراین، اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات احتمالاً کیفیت حسابرسی اثرگذار خواهد بود. [2]

وجود اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات، جوانب گوناگونی را دربر میگیرد که اصولاً شامل انگیزه های این اختلاف، وجود اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات بالقوه که از دیدگاه مسئله نمایندگی پدید می آید و کیفیت اطلاعات افشا شده در بازار میباشد، رابطه نمایندگی بنا به تعریف جنسن و مکلینگ (۱۹۷۶) عبارت است از قراردادی که به موجب آن یک یا چند نفر (آمر) شخص دیگری (عامل) را در انجام خدمتی از طرف خودشان دخالت میدهند که مشتمل بر تفویض اختیارات تصمیم گیری به شخص عامل میباشد. ادبیات مربوط به این تئوری نشان میدهد که مدیران از فنون مهمی برای دستکاری سود دفتری و درآمد مشمول مالیات استفاده میکنند. این دستکاری باعث بروز اختلاف بین درآمد ثبت شده در دفاتر حسابداری و درآمد مشمول مالیات میشود. در خصوص رابطه نمایندگی بین مدیران (عامل) و سازمان امور مالیاتی (آمر)، که به واسطه عدم تقارن اطلاعاتی حاکم بر رابطه بین این دو گروه ذینفع به وجود آمده است، میتوان گفت که مدیران، برخلاف سازمان امور مالیاتی که سعی دارد منافع عمومی را به حداکثر برساند، تلاش میکنند مخارج مالیاتی را کاهش دهند. این عدم تقارن اطلاعاتی در بین مدیران و اداره امور مالیاتی باعث به بار آمدن هزینه های گزاف نمایندگی میشود. در این حالت، سازمان امور مالیاتی در اجرای روشهای کنترلی جهت حصول اطمینان از صحت اظهارات مالی و در نتیجه، محدودسازی رفتارهای فرصت طلبانه، مخارج نظارت و کنترل را متحمل میشود. همچنین مدیران با تحمل مخارج اجباری نظارت، سعی میکنند کیفیت اطلاعات مالی را تضمین کنند. در این رابطه، معرفی حسابرس مستقل به عنوان مباشر معتمد، مخصوصاً برای کاهش دادن این مخارج عاملیت و تضمین قابلیت اطمینان اطلاعات مالی، اهمیت دارد. حسابرسی مستقل یک سازوکار حاکمیتی است که هزینه های نظارت و کنترل را کاهش میدهد. یکی دیگر از سازوکارهای حاکمیتی، کنترل های داخلی میباشد که میتواند بر میزان اجتناب مالیاتی اثرگذار باشد. [3]. هانلون و همکاران در پژوهش خود، دو مسئله را بررسی کردند؛ ۱) آیا اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات معیاری برای کیفیت پایین سود است، ۲) آیا حسابرسان از معیارهای کیفیت سود در کار حسابرسی استفاده می کنند. به گفته آنها اگر حسابرس از اطلاعات مندرج در اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات برای ارزیابی کیفیت سود استفاده کند، آنگاه سطح بالای اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات به او می گوید باید تلاش بیشتری را صرف کیفیت بالای حسابرسی کند. آنها در ادامه به تشریح رابطه ی بین اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات و نظر حسابرسی پرداختند و اظهار داشتند، اگر حسابرس از اطلاعات انعکاس یافته در اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات برای ارزیابی کیفیت سود استفاده کند و سپس آن را به اطلاع بازار برساند، باید منتظر مشاهده یک رابطه مثبت بین قدرمطلق میزان اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات و اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بود. همچنین یافته ها نشان داد که اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات، نشانه ی دیگری از کیفیت پایین سود است که به نوبه خود، بر ریسک حسابرسی تأثیر میگذارد. [2]

#### ۱.۱.۱. اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات

تفاوت میان اصول و قواعد حاکم بر حسابداری و حسابرسی مالی و مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با درآمد (سود) مشمول مالیات می گردد. این تفاوت طبق مباحث تئوری حسابداری ناشی از اختلافات دایمی و موقتی است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دایمی تعدیل و مشکلات ناشی از اختلافات موقت را با تخصیص بین دوره ای مالیات برطرف می نمایند. ولی به دلیل تضاد در ماهیت و اهداف متفاوت در محاسبه این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل در این میان وجود ندارد. همچنین طبق ساختار قانون مالیات های مستقیم و مبتنی بر رویه مرسوم حسابداری در شرکت ها که تلاش دارند تا حد ممکن خود را با قوانین هماهنگ سازند و شیوه انجام رسیدگی مالیاتی در ادارات امور مالیاتی، در کشور ما مبحث تخصیص مالیات موضوعیت ندارد. بنابراین می توان عنوان نمود که تفاوت میان سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات تنها به اختلافات دایمی محدود می گردد. هرچند چالش های فراوانی میان حسابداری و حسابرسی مالی و مالیاتی طبق استانداردهای مربوط و قوانین مالیاتی وجود دارد ولی تعاملاتی نیز میان این دو احکام به وجود آمده است، در مجموع می توان گفت بهترین شیوه ی برطرف نمودن این تعارضات تدوین استاندارد حسابداری خاص موضوع مالیات بر درآمد است [7]. تفاوت های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات منعکس کننده و حاوی اطلاعاتی درباره دستکاری سود و برنامه ریزی مالیاتی برای اجتناب از پرداخت مالیات باشد یا به عبارت دیگر مجموعه اقداماتی که توسط مدیریت صورت می گیرد تا اقدام به مدیریت مالیات نماید. آنها که تفاوت های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به دو بخش عادی یا غیر اختیاری و غیرعادی یا اختیاری تقسیم کردند. آنها معتقدند تفاوت های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات عادی بیشتر به دلیل وجود تفاوت بین قوانین و مقررات حسابداری و قوانین مالیاتی است و تفاوت های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات غیر عادی نیز می تواند بیانگر مجموعه اقداماتی باشد که مدیریت به دلیل وجود نقاط ضعف موجود در استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی از آنها استفاده کرده و سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به نوعی مدیریت می کند و از این طریق از پرداخت مالیات اجتناب کند. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد هرچه مابه التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی غیرعادی بیشتر باشد پایداری سود شرکت کاهش خواهد یافت. همچنین به عقیده هانلون و همکاران ۲۰۰۶ هنگامی که تفاوت

ISC  
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCII-conf.ir

بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات زیاد است حساب‌رسان برای پی بردن به علت این اختلاف تالش و زمان بیشتری صرف حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌کنند و در نتیجه کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده را افزایش می‌دهند.[2]

#### ۲.۱.۱ اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی

هزینه های مالیاتی از جمله هزینه های عمده‌ای هستند که افراد و بنگاهها به موجب فعالیتهای درآمدزای خود، متحمل میشوند. به دلیل آنکه پرداخت مالیات، ثروت را از شرکت و مالکان آن به دولت منتقل مینماید، اغلب شرکتهای اقدامات مدیریتی خود را به گونه ای طراحی و اجرا میکنند که تعهدات مالیاتی خود را به حداقل برسانند. ریجو و ویلسون (۲۰۱۲) براین باورند که اجتناب مالیاتی یک فعالیت پرمخاطره است که می تواند هزینه های عمده ای مانند پرداخت دستمزد متخصصان مالیاتی، زمان تخصیص داده شده به شفاف سازی حسابرسی مالیاتی و جرائم پرداختی به مأموران مالیاتی را به شرکت و مدیران تحمیل کند. بنابراین مدیران ریسک‌گریز ترجیح میدهند برنامه های مالیاتی کم ریسک تری را در پیش بگیرند. فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جمله فعالیتهایی است که ممکن است شرکتهای به وسیله آن سعی در کاهش مالیات نمایند. در یک عبارت ساده به هر نوع اقدام غیرقانونی جهت عدم پرداخت صحیح مالیات از قبیل حساب سازی، عدم ارائه دفاتر، انجام فعالیت‌های اقتصادی بدون رسم و نشان، فرار مالیاتی اطلاق میگردد. از طرفی، برخی اجتناب مالیاتی را به صورت انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی تعریف مینمایند. تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ریشه در قانونی بودن اقدامات مؤدیان دارد. فرار مالیاتی نوعی تخطی از قانون است؛ زمانی که مؤدی از گزارش درآمد مشمول مالیات مربوط به کار یا سرمایه خود خودداری میکند، دست به یک اقدام غیرقانونی میزند که وی را در معرض برخورد قانونی از جانب مراجع مالیاتی قرار میدهد. در مقابل، اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام میشود و مؤدی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد. واتس (۲۰۰۳) استدلال می نماید، مادامی که شرکتهای سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخهای بهره نیز مثبت میباشد، این ارتباطات این انگیزه را برای شرکت به وجود می آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه ها، ارزش فعلی مالیاتهای خود را کاهش دهد. آنچه در مورد مفاهیم اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی مهم است، قصد مدیریت برای به تعویق انداختن و یا عدم پرداخت مالیات شرکت از راههای قانونی و یا غیرقانونی میباشد. اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی، هر دو میتوانند در وجود تفاوت بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات نمود پیدا کنند. به عنوان نمونه، شرکتهای که در تولید کالاهای اشتغال دارند و برای این کالاهای خارج از مرزها نیز تقاضا وجود دارد، میتوانند از معافیت صادرات موضوع ماده ۹۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم استفاده نموده و موجبات کاهش مالیات خود را در چارچوب قانون فراهم سازد، که این امر در زمره فعالیتهای منجر به اجتناب مالیاتی قرار میگیرد. از طرفی شرکتهای با انجام معامله با شرکتهای کاغذی (شرکتهای واهی که اقدام به ارائه فاکتورهای غیرواقعی میکنند) سعی در افزایش هزینه های خود و کاهش مالیات مینمایند، که این امر در زمره فعالیتهای مربوط به فرار مالیاتی قرار میگیرد. هر دو نمونه عنوان شده، باعث میشود بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات، اختلاف ایجاد شود.[4]

#### ۲.۱ تئوری نمایندگی :

تئوری نمایندگی از دو قسمت تشکیل شده است ، شامل هیئت مدیره و کارگزاران. کارگزاران شرکت باید منافع و خواسته های هیئت مدیره را تامین نمایند. این وضعیت یک اختلاف یا تعارض را بین کارگزار و سهامدار یا هیئت مدیره به وجود آورد . اینکه شرکت کارگزار دقیقاً مطابق خواسته یا انتظارات سهامداران کار نمی کند. نظریه یا تئوری شرکت های سهامداری سعی می کنند به حل این مساله بپردازند . اول اینکه مشکلات این شرکت ها بوجود می آید چون انتظارات و خواسته های کارگزاران و سهامداران با هم در تعارض است . خیلی سخت است که سهامداران بتوانند شرکت را متقاعد کنند به رعایت اصول و قراردادهای خود کنند و عملکرد آن ها را تنظیم نمایند. این تئوری سعی می کند رابطه بین قسمت های مختلف آژانس و کنترل شرکت را توصیف کند. اختلاف نظر و منافع همواره بین سهامدار و کارگزار با مشتری و شرایط تولید بازار وجود دارد. هیئت امنا راه حلی است که برای بررسی عملکرد شرکت و محاسبه سود پیشنهاد داده شده است. بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران به عنوان نمایندگان سهامداران ممکن است به گونه ای عمل نمایند یا تصمیم هایی را اتخاذ کنند که لزوماً در راستای به حداکثر رساندن ثروت سهامداران نباشد. مطابق این تئوری، باید ساز و کارهای کنترلی یا نظارتی کافی برای محافظت از سهامداران در مقابل تضاد منافع ایجاد شود[5]. ارائه نظریه نمایندگی ضمن ادغام آن با تئوری

حقوق مالکیت و توسعه نظریه ساختار مالکیت شرکتی. این نظریه رابطه بین تفکیک مالکیت و کنترل شرکت را توصیف می کند. تعارض مالک و عامل به عنوان تضاد بین سهامداران و نمایندگان، درگیری بین دارندگان اوراق قرضه و نمایندگان و درگیری بین تولیدکنندگان و مصرف کنندگان طبقه بندی می شود. نقش هیئت مدیره یک سیستم اطلاعاتی است که سهامداران شرکت می توانند از آن برای نظارت بر فعالیت های متقلبانه مدیران ارشد استفاده کنند. این جریان مثبت حسابداری بر مکانیسم های نظارتی در حل مشکلاتی که در نظریه نمایندگی با آن مواجه است، تأکید می کند [6].

#### ۱،۲،۱ ثبات سود

سود پایدار سودهایی است که می تواند منعکس کننده تداوم سود یا سود پایدار در آینده باشد که توسط جزء تعهدی و جریان نقدی آن تعیین می شود. تداوم سود بازنگری سود مورد انتظار آتی است که در سود سال جاری منعکس شده است. بر این اساس، تداوم سود عبارت است از تجدید نظر در سود مورد انتظار آتی که از نوآوری های سود در سال جاری به دست می آید، به طوری که تداوم سود را بتوان از نوآوری های سود سالانه مشاهده کرد. بسیاری از محققان در حال حاضر کمتر بر تحقیق در مورد تداوم سود حسابداری متمرکز هستند. درصد سود حسابداری تجدید نظر در سود مورد انتظار حسابداری آتی است که سود سال جاری اعمال خواهد شد [9]. ثبات سود عوایدی هستند که می تواند شرایط آینده و بقای شرکت را تعیین کند و جریان مالی شرکت در آن نقش مستقیم دارد. درآمد مستمر یک دیدگاه کلی از آینده به نسبت دوره های گذشته به دست می دهد. سود ثابت تجدید نظر در مورد آینده در مقایسه با وضعیت حال و گذشته است. درآمد ثابت شرکت در حقیقت توانایی نگه داشتن سود یا بهره شرکت به نسبت حال و آینده است. درآمد مستمر انتظار سود آینده شرکت است که در سال مالی محاسبه می شود. محاسبه سود سالیانه عملکرد کمپانی و مدیریت را در تولید سود و بهره، اعتبار و میزان مالیات دولتی توصیف می کند. این اطلاعات نرخ سود یا بهره آینده کمپانی و میزان ریسک یا اطمینان سرمایه گذاری را مشخص می کند. درآمد مستمر و نرخ سود سالیانه می تواند بر طبق فرمول یا رابطه مستقیم با سود جاری سالیانه محاسبه گردد. [4]

#### ۲،۲،۱ کیفیت سود

کیفیت سود مفهومی است که دارای جنبه های متفاوتی می باشد و از این رو تعاریف مختلف و معیارهای متفاوتی در رابطه با آن مطرح شده اند. پژوهش های مختلف در تعریف مفهوم کیفیت سود، به دو ویژگی مهم اشاره نموده اند. یکی از این ویژگی ها، سودمندی در تصمیم و دیگری ارتباط این مفهوم با سود اقتصادی است. به بیان بهتر، کیفیت بالای سود به معنای سودمندی اطلاعات سود در تصمیم گیری استفاده کنندگان و همچنین نزدیکی آن به سود اقتصادی است. به طور کلی سرمایه گذاران بر مبنای سودهای گزارش شده ای که از کیفیت بالا برخوردار نبوده، منجر به از دست رفتن منابع می شود. بنابراین بازار سرمایه باید تلاش کند تا کیفیت گزارشگری مالی و از جمله کیفیت سود ارتقا یابد. اما از آنجایی که افراد مختلف از اطلاعات در تصمیمات متفاوت استفاده می کنند، امکان ارائه تعریفی جامع از آن وجود ندارد و در ادبیات حسابداری، کیفیت سود به اشکال مختلفی تعریف شده است. برخی از صاحب نظران در این ارتباط به بررسی محتوای اطلاعاتی سود پرداخته اند. برخی، کیفیت سود را پایداری و ماندگاری سود ارتباط داده و به این موضوع پرداخته اند که آیا شرکت توان نگهداری سود خود در بلندمدت را دارا است؟ به بیان دیگر آیا سود دوره جاری نماینده خوبی برای سود آتی می باشد؟ برخی نیز آن را در قالب رابطه بین ارقام تعهدی و جریان های نقد تفسیر می کنند. سود حسابداری شامل دو بخش نقدی و تعهدی است و تفاوت سود واقعی از سود حسابداری به بخش تعهدی آن مربوط میشود؛ بدین صورت که مدیران با استفاده از ارقام تعهدی، سود را در جهت خواسته های خود دستکاری میکنند [7]. کیفیت سود یکی از واژگان حسابداری بوده که هیچگونه اتفاق نظری در خصوص تعریف آن وجود ندارد. سود پایدار سودهایی است که می تواند منعکس کننده تداوم سود یا سود پایدار در آینده باشد که توسط جزء تعهدی و جریان نقدی آن تعیین می شود. تداوم سود بازنگری سود مورد انتظار آتی است که در سود سال جاری منعکس شده است. بر این اساس، تداوم سود عبارت است از تجدید نظر در سود مورد انتظار آتی که از نوآوری های سود در سال جاری به دست می آید، به طوری که تداوم سود را بتوان از نوآوری های سود سالانه مشاهده کرد [8]. کرنل و لندسمن (۲۰۰۳) معیارهای کیفیت سود را در سه دسته معیارهای مبتنی بر ارتباط ارزشی، معیارهای مبتنی بر محتوای اطلاعاتی و معیارهای مبتنی بر قابلیت پیش بینی جای داده اند. جوناس و بلانکت (۲۰۰۰) این معیارها را به دو گروه معیارهای مرتبط با نیازهای استفاده کنندگان که بر مسائل مرتبط با ارزشگذاری تأکید دارند و معیارهای مرتبط با حمایت از سرمایه گذاران که بر مسائل مرتبط با مباشرت و حاکمیت شرکتی تأکید دارند طبقه بندی میکنند. شپیر و وینسنت (۲۰۰۳) این معیارها را در قالب چهار گروه معیارهای مرتبط با خصوصیات سری زمانی سود؛ معیارهای برگرفته از رابطه بین سود، جریانهای نقدی و ارقام تعهدی؛ معیارهای مرتبط با خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری و معیارهای مرتبط با و تصمیمات اجرایی طبقه بندی میکنند. [9]

#### ۳،۲،۱ جریان نقدی

جریان نقدی مقدار خالص پول نقد یا مشابه های پول نقد است که به یک کسب و کار وارد و از آن خارج می شوند. جریان نقدی مثبت نشان می دهد که دارایی های نقدی یک شرکت در حال افزایش بوده و اجازه پرداخت بدهی ها، سرمایه گذاری مجدد در شرکت، بازگرداندن پول به سهامداران، پرداخت هزینه ها و ایجاد حائلی در برابر چالش های مالی آینده را می دهد. جریان نقدی منفی یعنی اینکه دارایی های نقدی شرکت در حال کاهش


 نخستین کنفرانس ملی  
 سازمان حسابداری صنعتی ایران  
 تهران، بهمن ماه ۱۳۹۹ - ۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴  
**چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه**  
 زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
 MCII-conf.ir

است. جریان نقدی خالص، متفاوت از درآمدخالص است، درآمد خالص شامل حساب‌های دریافتی و سایر مواردی نیز هست که پولی برای آن دریافت نشده است. جریان نقدی برای تعیین کیفیت درآمد شرکت مورداستفاده قرار می‌گیرد که یعنی، شرکت چه قدر نقد شونده است که می‌تواند نشان‌گر این باشد که آیا شرکت دارایی‌های خوبی دارد یا خیر. جریان‌های نقد ورودی معمولاً مجموع جریان‌های نقدی ناشی از فروش کالا و خدمات به مشتریان یا دریافت منابع مالی است. جریان‌های نقد خروجی نیز معمولاً شامل پرداخت حقوق به کارکنان، خرید مواد اولیه از عرضه‌کنندگان و بازپرداخت اصل و فرع بدهی‌های شرکت است. جریان نقدی صاحبان سهام و جریان نقدی شرکت به صورت زیر محاسبه می‌شود:

استهلاک + سود خالص = جریان نقد حسابداری

جریان‌های نقد خروجی طی دوره - جریان نقد ورودی طی دوره = خالص جریان نقد صاحبان سهام

خالص جریان نقد بدهی‌ها + خالص جریان نقد صاحبان سهام = جریان نقد شرکت

به‌طور خلاصه، سود و جریان نقدی در بررسی وضعیت مالی یک شرکت بسیارحائز اهمیت است، چرا که هر دو به‌عنوان نشانگر سلامت مالی شرکت می‌توانند راهگشای کسب‌وکارها و سرمایه‌گذاران برای دستیابی به موفقیت‌های مالی باشند. [3]

## ۲. پیشینه تحقیق

بهارمقدم و موسوی (۱۳۹۵) به تاثیرپایداری سود و شرایط اقتصادی بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری پرداخته و نتیجه گرفته اندکه جداسازی سود پایدار و ناپایدار باعث افزایش مربوط بودن اطلاعات حسابداری می‌شود و میزان تاثیرگذاری سود پایدار بر قیمت سهم بیشتر از تاثیر سود ناپایدار است. جامعه و نظری به بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه تفاوت و کیفیت حسابرسی پرداخته و به این نتیجه رسیده اند که زمانی که متغیرمیانجی کیفیت سود وارد مدل می‌شود، رابطه معناداری بین مابه تفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. اختر شناس، احمدی پاک و بهشور (۱۳۹۹) به تاثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود می‌پردازند و نتیجه گرفتند که کیفیت سود بر رابطه بین اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات و کیفیت حسابرسی، نقش تعدیل کننده دارد، بنابراین شرکتهایی که اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات زیادی دارند، از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند. همچنین اختلاف سود دفتری-مالیاتی بیانگر یک معیار قابل مشاهده برای کیفیت سود میباشد که تصمیمات حسابرس را تحت تأثیر قرار میدهد. مارتینیوس روبرت هوتاروک (۲۰۲۲) در تحقیق خود مبنی بر تأثیر تفاوت در سطوح سود حسابداری و مالی، جریان نقد عملیاتی و بدهی‌ها بر تداوم سود نتیجه گیری کرده که اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت دارد. یکی از دلایل، این است که اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات اطلاعاتی را منعکس میکند که گویای ریسک بیشتر مدیریت سود و کیفیت کمتر سود هستند که تلاش و وقت صرف شده توسط حسابرس برای انجام حسابرسی را افزایش می‌دهند و به نوبه خود باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

## ۳. نتیجه گیری

با توجه به اینکه سود دارای دو جز نقدی و تعهدی است، انتظار می‌رود که هرچه جز نقدی سود نسبت به جز تعهدی آن بیشتر باشد پایداری و ثبات سود نیز بیشتر باشد. از این رو مطابق با نتایج تحقیقات گذشته با افزایش جریان نقد عملیاتی، ثبات سود نیز بیشتر می‌گردد. از سوی دیگر اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات اطلاعاتی را منعکس میکند که گویای ریسک بیشتر مدیریت سود و کیفیت کمتر سود هستند. همچنین، افزایش بدهی‌ها، ریسک مدیریت سود را افزایش می‌دهد. لذا انتظار بر این بود که با افزایش مبلغ اختلاف سود حسابداری و سود مشمول مالیات و بدهی‌ها، ثبات سود کمتر گردد. بر اساس مطالعه هوتاروک (۲۰۲۲) رابطه منفی و غیرمعنی داری مشاهده گردید، ولی نتایج نشان داد که مبلغ اختلاف سود حسابداری و مالیاتی رابطه مثبت معنی داری با ثبات سود دارد. این مساله ممکن است به دلیل مورد توجه قرار گرفتن مبلغ اختلاف با اهمیت مورد توجه حسابرسان قرار گرفته و از این رو با افزایش زمان و کیفیت حسابرسی به ثبات سود حسابداری کمک نمایند. یافته‌های این تحقیق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های در ارتباط با پیش‌بینی سود و ثبات سود مفید واقع گردد.

## فهرست منابع

- [1] اسلامی ذرعی، محمد جعفرپور، علی. (۱۳۹۷). تأثیر محافظه کاری و اجتناب مالیاتی بر ابعاد کیفیت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. ۲۰۲-۲۲۰.
- [2] اخترشناس، داریوش، احمدی پاک، فرشته، بهشور، اسحاق. (۱۳۹۹). تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابداری با تأکید بر نقش کیفیت سود، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱).
- [3] خواجهوی، شکراله، کیامهر، محمد. (۱۳۹۴). بررسی رابطه‌ی بین کیفیت حسابداری و اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات ۲۳(۲۶)، ۸۷-۱۰۸.
- [4] بهارمقدم، مهدی، موسوی، سید علی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر پایداری سود و شرایط اقتصادی بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری، پژوهش های تجربی حسابداری، ۵(۸۹)، ۲۰-۱۱۲.
- [5]-Blaylock, B., Shevlin, T., and Ryan, J. W. (2012). Tax Avoidance, Large Positive Temporary BookTax Differences, and Earnings Persistence. *The Accounting Review*, 87(1), 91-120
- [6]-Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., and Wang, Y. (2011). Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 892-925.
- [7]-Cornell, B., and Landsman, W. (2003). Accounting Valuation: Is Earnings Quality an Issue? *Financial Analysts Journal*, 59, 20-29.
- [8]-Dechow, P., Ge, W., and Schrand, C. (2009). Understanding Earnings Quality: A Review of the Proxies, Their Determinants and Their Consequences. Working Paper, Haas School of Business, University of California, Berkeley.
- [9]- Hutaaruk, M.R. (2022). The effect of difference in accounting and fiscal profit, operating cash flow and liabilities levels on earning persistency, Accounting Study Program, Economic Faculty, University of Widya Gama Mahakam, Samarinda, Indonesia *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 15(03), 182-191